

ePub^{WU} Institutional Repository

Michael Lang

Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip. Eine kritische rechtswissenschaftliche Analyse des in den DBA enthaltenen Quellenprinzips.

Working Paper

Original Citation:

Lang, Michael (2005) Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip. Eine kritische rechtswissenschaftliche Analyse des in den DBA enthaltenen Quellenprinzips. *Discussion Papers SFB International Tax Coordination*, 5. SFB International Tax Coordination, WU Vienna University of Economics and Business, Vienna.

This version is available at: <http://epub.wu.ac.at/240/>

Available in ePub^{WU}: September 2005

ePub^{WU}, the institutional repository of the WU Vienna University of Economics and Business, is provided by the University Library and the IT-Services. The aim is to enable open access to the scholarly output of the WU.

Discussion Paper Nr. 5

Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip

Michael Lang

Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip

Eine kritische rechtswissenschaftliche Analyse des in den DBA enthaltenen Quellenprinzips

I. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat

Die Frage, ob Einkünfte im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat besteuert werden sollen, spielt sowohl in der politischen als auch in der ökonomischen Diskussion eine große Rolle. Meist geht es dabei darum, ob und bei welchen Einkünften die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode vorgesehen sein soll.¹ Beide Methoden unterscheiden sich bekanntlich dahingehend, dass die Anrechnungsmethode die Wettbewerbsfähigkeit nach Maßgabe der Kapitalexporthneutralität gewährleistet, während die Freistellungsmethode die Wettbewerbsfähigkeit nach Maßgabe der Kapitalimportneutralität sicherstellt.²

Die Unterschiede zwischen den beiden Methoden betreffen vor allem den Ansässigkeitsstaat: Kommt die Freistellungsmethode zum Tragen, wird dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht genommen.³ Ihm bleibt nur die Möglichkeit zum Progressionsvorbehalt.⁴ Bei der Anrechnungsmethode kann der Ansässigkeitsstaat hingegen die Steuer erheben. Eine allfällige im Quellenstaat erhobene Steuer ist anzurechnen. Unter der Voraussetzung, dass das Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat höher ist als die vom Quellenstaat erhobene Steuer, ist es – zumindest vom Prinzip her – aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen im

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums Internationales Steuerrecht der WU. – Den Herren Dr. Christof Strasser und Mag. Michael Petritz danke ich herzlichst für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, Herrn Mag. Petritz auch für die Hilfe bei der Fahnenkorrektur. Dieser Beitrag ist auch in "Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel", hrsg. von Endres/Oestreicher/Scheffler/Schreiber/Spengel im Verlag C.H. Beck (März 2005) erschienen.

¹ Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 10.

¹ Vgl. zB Vogel, Worldwide vs source taxation of income – a review and re-evaluation of arguments, Intertax 1988, 216-229; Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 153-164.

¹ Vgl. Perstel, Freistellungsmethode und innerstaatliche Einkommensermittlung, in Wimpissinger/Sutter (Hrsg) Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 127; Lechner, Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 139-141.

¹ Vgl. Wöber, Der Progressionsvorbehalt, in Wimpissinger/Sutter (Hrsg) Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 155-180; Widhalm, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 153; Exel, Der Durchschnittssteuersatz beim Progressionsvorbehalt, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 153-172; Lang, Progressionsvorbehalt und Körperschaftssteuerrecht, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 187-206.

– zumindest vom Prinzip her – aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode regelmäßig irrelevant, ob der Quellenstaat überhaupt und in welcher Höhe besteuert, da es im Wesen der Anrechnungsmethode liegt, dass die Höhe der im Quellenstaat erhobenen Steuer zwar das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaates berührt, nicht aber die gesamte Steuerbelastung des Steuerpflichtigen verändert.⁵

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Quellenstaat Steuer erheben kann, hängt somit nicht von der in einem DBA vereinbarten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ab, sondern von den Verteilungsnormen der DBA.⁶ Die Verteilungsnormen schließen in manchen Fällen die Besteuerung im Quellenstaat aus, in dem sie das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweisen.⁷ In anderen Fällen belassen sie dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht und lassen offen, ob die Doppelbesteuerung durch Freistellung oder Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vermieden wird.⁸ Dies ergibt sich dann erst aus dem Methodenartikel.⁹

In der Folge möchte ich mich nicht der „klassischen“ Frage zuwenden, ob die Freistellungsmethode der Anrechnungsmethode vorzuziehen ist, oder ob dies umgekehrt zu sehen ist, sondern mich mit den abkommensrechtlichen Vorschriften beschäftigen, die dem Quellenstaat unter bestimmten Voraussetzungen das Besteuerungsrecht belassen und unter bestimmten Voraussetzungen nehmen, also mit den Verteilungsnormen der Abkommen. Die Fragen, die ich ansprechen werde, sind nicht ökonomischer, sondern – wie es meiner Profession entspricht - rechtswissenschaftlicher Natur.

II. Die anwendbaren Verteilungsnormen und ihre Abgrenzung

⁵ Vgl. einführend: Lang, Einführung² (2002) Rz 428-430; für einen guten Überblick: Wimpissinger/Sutter (Hrsg.) Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002); grundlegend: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995).

⁶ Vgl. Lang, Einführung Rz 196.

⁷ Solche Verteilungsnormen sind durch die Wortfolge „können nur in ... besteuert werden“ gekennzeichnet. Hierunter fallen Art 7 Abs 1 OECD-MA, Art 8 Abs 1 und Abs 2 OECD-MA, Art 13 Abs 3 OECD-MA, Art 15 Abs 1 und Abs 2 OECD-MA, Art 18 OECD-MA, Art 19 Abs 1 und Abs 2 OECD-MA, Art 21 Abs 1 OECD-MA.

⁸ Art 6 OECD-MA, Art 7 2. Satz OECD-MA, Art 10 – 12 OECD-MA, Art 13 Abs 1 und Abs 2 OECD-MA, Art 15 Abs 1 2. Satz und Abs 3 OECD-MA, Art 16 OECD-MA, Art 17 OECD-MA.

⁹ Vgl. Lang, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 57.

Im Mittelpunkt der hier anzustellenden Überlegungen stehen die Kapitaleinkünfte. Abkommensrechtlich denkt man hier wohl zunächst an die Art 10 und 11 OECD-MA.¹⁰ Darüber hinaus kommen aber auch andere Verteilungsnormen in Betracht. Wenn der ausländische Rechtsträger, an der eine Beteiligung erfolgt, im anderen Staat nicht als Steuersubjekt behandelt wird, sondern durch ihn – ähnlich dem Mitunternehmerkonzept – für steuerliche Zwecke durchgegriffen wird, ist Art 7 OECD-MA maßgebend.¹¹ Sind bei einer Veranlagungsentscheidung Immobilien im Spiel, liegt die Anwendung des Art 6 OECD-MA oft nahe.¹² Ebenso können Kapitaleinkünfte im Kleide einer Pension nach Art 18 OECD-MA daherkommen, zumal bei Dienstnehmern Entgelteile nicht gleich ausbezahlt, sondern einbehalten und vom Dienstgeber oder einer Pensionskasse veranlagt werden, um dann nach Eintritt in den Ruhestand zum Zwecke der Versorgung des Dienstnehmers vermehrt um die mittlerweile erwirtschafteten Erträge ausbezahlt werden.¹³ Somit kommen fast alle Verteilungsnormen für Kapitaleinkünfte in einem weiteren Sinn in Betracht. Wirtschaftlich ähnliche Vorgänge können unter völlig unterschiedliche Verteilungsnormen der DBA fallen.¹⁴

Die im OECD-MA enthaltenen Quellenregeln sind je nach Verteilungsnormen höchst unterschiedlich und haben sich seit 1963¹⁵ – als das erste Musterabkommen der OECD veröffentlicht wurde – auch kaum geändert. Der Steuerausschuss der OECD hat diese Regelungen auch bei der Konzeption des ersten OECD-MA nicht frei erfunden, sondern an die damals bereits existierenden DBA und an die Entwürfe des Völkerbundes angeknüpft.¹⁶ Viele der Prinzipien, die den Quellenregeln zugrunde liegen, sind schon recht alten Ursprungs. So sah zB schon das DBA zwischen Österreich und Preußen aus 1899 für Grund- und Gebäudebesitz das Belegenheitsprinzip, für den Betrieb eines Gewerbes das Betriebsstättenprinzip, für Besoldungen und Pensionen aus einer Staatskasse die Besteuerung

¹⁰ Art 10 OECD-MA behandelt die Dividenden, Art 11 OECD-MA die Zinsen.

¹¹ Art 7 OECD-MA behandelt die Unternehmensgewinne. Die hier angesprochene Konstellation wird sehr oft im Rahmen der sog CFC – Gesetzgebung verwendet. Siehe hierzu: *Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation (2004) und *Aigner*, Hinzurechnungsbesteuerung und DBA-Recht (2004).

¹² Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

¹³ Vgl Gassner/Konezny, Leistungen von Pensionskassen im DBA-Recht, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg) Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 311-326.

¹⁴ Vgl *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵, 1240 ff.

¹⁵ „Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens“, angenommen am 30. Juli 1963, vgl Kommentar zum OECD-Musterkommentar, Einleitung, Rz 6.

¹⁶ Der Völkerbund arbeitete bis 1928 5 Modelle für Doppelbesteuerungsabkommen aus, wovon 3 direkte Steuern zum Gegenstand hatten. Siehe: *Double Imposition et Evasion Fiscale, Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale*, League of Nations Doc C.562.M.178.1928.II (1928). Diese Entwürfe führten in weiterer Folge zu zwei Musterabkommen, den „Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion“ aus 1943, League of Nations Doc C.2.M.2.1945.II.A. und dem „London and Mexico Model Tax Conventions“ von 1946, League of Nations Doc C.88.M.88.1946.II.A.

in dem Staat, der die Zahlung zu leisten hat und für Zinsen und Rentenbezüge die Besteuerung im Abzugswege vor.¹⁷

Die historische Entwicklung dürfte auch nach wie vor die entscheidende Rechtfertigung für die Differenzierung der Quellenregeln mancher Verteilungsnormen sein. Auf Grund der steigenden Mobilität von Personen und Kapital werden viele diese Differenzierungen zunehmend als fragwürdig empfunden. Dies sei beispielhaft erläutert: Einkünfte von aktiven Dienstnehmern werden regelmäßig im Staat der Tätigkeit erfasst,¹⁸ während Ruhegehälter im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.¹⁹ Bis vor wenigen Jahren hat diese Unterscheidung kaum eine Rolle gespielt, da die meisten Dienstnehmer im Staat ihrer Tätigkeit auch ansässig waren und dies auch nach Beendigung ihres aktiven Dienstverhältnisses blieben. Heute ist aber die Mobilität größer geworden. Eine steigende Anzahl von Bürgern Nord-, Mittel- und Westeuropas tendiert dazu, den Ruhestand in einer der sonnigen Gegenden Südeuropas zu verbringen. Dies kann dazu führen, dass – je nach Pensionssystem – Pensionsbeiträge im Tätigkeitsstaat während der Dauer des aktiven Dienstverhältnisses dort die Bemessungsgrundlage – und damit auch das Steueraufkommen – gemindert haben, die Pensionsleistungen dann aber nicht in diesem Staat der Besteuerung unterliegen, sondern im neuen Ansässigkeitsstaat.²⁰ Zahlreiche der für Pensionisten besonders attraktiven Staaten gewähren dann auch Steueranreize, die letztlich zur doppelten Nichtbesteuerung führen können.²¹ Die dem OECD-MA nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen beseitigen auf diese Weise die Kohärenz nationaler Besteuerungssysteme, die oft davon ausgehen, dass der Abzugsfähigkeit des Pensionsbeitrags die Steuerpflicht der Pensionsleistung gegenübersteht.²² Der Umstand, dass die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Dienstnehmereinkünften und Ruhegehältern nach dem OECD-MA offensichtlich nicht aufeinander abgestimmt ist,

¹⁷ Vgl. Hemetsberger-Koller, Der wirtschaftliche Hintergrund des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich- Ungarn und Preußen 1899, in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg.) Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 13-40.

¹⁸ Aufgrund von Art 15 Abs 1 OECD-MA.

¹⁹ Art 18 OECD-MA teilt dem Ansässigkeitsstaat nämlich ein alleiniges Besteuerungsrecht zu, ohne dass auf den Staat Rücksicht genommen wird, in dem die unselbständige Arbeit tatsächlich ausgeführt wurde, vgl. zB Toifl, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 287-310

²⁰ Für einen Überblick der Thematik siehe Dietvorst, A euro-pension is not a European pension, EC Tax Review 1999, 107-115.

²¹ Vgl. auch Weerepas, Taxation of pensions in Europe: a summary of the report of the Committee on International Pensions, EC Tax Review 2000, 172-187.

²² Der EuGH hat den Begriff der „Kohärenz“ als möglichen Rechtfertigung für Ungleichbehandlungen zwar in vielen Fällen angesprochen, jedoch nur in der Rs Bachmann, C-204/90 Bachmann ./. Belgian State, EuGH 1992, I-249.

führt dazu, dass immer mehr bilateral geschlossene DBA in Hinblick auf Ruhegehälter vom OECD-MA abweichen.²³

Ein weiteres Beispiel für eine problematische Abgrenzung zwischen Verteilungsnormen ist jene innerhalb der Ruhegehälter selbst: Während die aus einem Dienstverhältnis gegenüber der öffentlichen Hand stammenden Ruhegehälter unter bestimmten Voraussetzungen im sogenannten Kassenstaat erfasst sind,²⁴ hat für andere Ruhegehälter der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.²⁵ Ein Universitätsprofessor an einer der öffentlichen Hand zuordenbaren Universität wird daher auch dann mit seinem Ruhegehalt im Staat seiner Universität besteuert, wenn er seine Ansässigkeit verlegt, während ein an einer privaten Universität dasselbe Fach lehrender Universitätsprofessor in seinem neuen Ansässigkeitsstaat besteuert wird. Der Grund für diese Differenzierung dürfte in einem uns heute antiquiert erscheinenden Souveränitätsgedanken liegen, der davon ausgeht, dass die öffentliche Hand eines Staates nicht vom Fiskus eines anderen Staates besteuert werden soll.²⁶ Ob diese Begründung ausreicht, um die Differenzierung auch aus dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes zu rechtfertigen, ist mE fraglich. Dazu kommt, dass heute Wechsel zwischen privatrechtlichem und öffentlich-rechtlichem Dienstverhältnis viel häufiger erfolgen als früher. Im Falle einer einheitlichen aus einem Sozialversicherungssystem stammenden Pensionszahlung löst dies die Frage nach den Kriterien auf, die bei der Zuordnung dieser Zahlungen zu Art 18 und Art 19 OECD-MA zu berücksichtigen sind²⁷.

Im Kernbereich der Kapitaleinkünfte stellen sich ähnlich schwierig zu begründende Abgrenzungen: Bekanntlich unterscheiden sich viele Finanzierungsinstrumente nur um Nuancen.²⁸ Beispielsweise liegen einerseits partiarisches Darlehen und echte stille Gesellschaft, andererseits echte und unechte stille Gesellschaft jeweils nahe nebeneinander. Dennoch kommen oft völlig unterschiedliche Verteilungsnormen mit ebenso unterschiedlichen Quellenregelungen zum Tragen: Einkünfte aus partiarischen Darlehen fallen unter Art 11 OECD-MA, während Einkünfte aus einer echten stille Gesellschaft nach

²³ Vgl *Prokisch* in Vogel/Lehner (Hrsg) DBA Kommentar⁴, Art 18, Rz 3.

²⁴ Aufgrund Art 19 Abs 2 OECD -MA.

²⁵ Ausführlich *Lang*, Public Sector Pensions and Tax Treaty Law: in FS Cyrille David, (2004), in Druck.

²⁶ Vgl *Dautzenberg*, Vereinbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Vertrag am Beispiel der Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte, DB 1997, 1356.

²⁷ Vgl *Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Wolff*, Dienstnehmereinkünfte im DBA-Recht - Fallstudien, SWI 2002, 522-527.

²⁸ Vgl *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 1250ff.

vielen deutschen DBA unter Art 10 OECD-MA fallen.²⁹ Beide Verteilungsnormen sehen oft die Ermächtigung zur Erhebung von Quellensteuern vor, wobei allerdings regelmäßig unterschiedliche Höchstsätze normiert sind.³⁰ Die Grenze zwischen partiarischem Darlehen und echter stiller Gesellschaft ist nicht ohne Weiteres zu ziehen, weshalb in der Literatur auch vorgeschlagen wurde, beide Arten von Einkünften in künftig abzuschließenden DBA gleich zu behandeln.³¹ Ebenso schwierig ist oft die Abgrenzung zwischen echter und unechter stiller Gesellschaft, wobei keineswegs gesichert ist, dass die Abgrenzungskriterien des nationalen Rechts mit jenen des Abkommensrechts ident sind.³² Einkünfte aus unechter stiller Gesellschaft fallen unter Art 7 OECD-MA.³³ Soweit die Betriebsstätte des Geschäftsherrn auch dem stillen Gesellschafter zugerechnet werden kann, kann der Betriebsstättenstaat als Quellenstaat in beliebiger Höhe besteuern.

III. Die Definition der Quelle

Die Abgrenzung zwischen den Verteilungsnormen ist deshalb problematisch, da die in ihnen enthaltenen Quellenregeln durchwegs unterschiedlich sind. Wenn man ihren Inhalt näher in den Blick nimmt, zeigt sich auch, dass sie unterschiedlich detailliert definiert sind und unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen. So findet sich für den Begriff der Betriebsstätte, der vor allem für Zwecke des Art 7 OECD-MA von Bedeutung ist, in Art 5 OECD-MA eine ausführliche Legaldefinition.³⁴ Andere Verteilungsnormen wie etwa Art 8, Art 10, Art 13 Abs 3 und Art 16 OECD-MA verwenden zur Bestimmung der Quelle Begriffe, die sich in identer oder ähnlicher Form auch an anderen Stellen des Abkommens finden.³⁵ Dies sollte an sich die Interpretation erleichtern. Dennoch ist nicht völlig klar, ob der in Art 8 OECD-MA verwendete Begriff des „Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung“ mit dem gleichlautenden Begriff des Art 4 Abs 3 OECD-MA ident ist oder ob der systematische Zusammenhang, in dem der Begriff in Art 8 OECD-MA steht, eine andere Interpretation

²⁹ Vgl ausführlich *Schuch*, Hybride Finanzierungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Bertl et al (Hrsg) *Eigenkapital* (2004), 217-238, *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991).

³⁰ So sieht zB das OECD-MA für Dividenden eine Quellenbesteuerung von 5 bzw 15% vor, wohingegen für Zinsen ein 10%iges Besteuerungsrecht der Höhe nach dem Quellenstaat eingeräumt wird.

³¹ So schlägt *Pöllath* eine Zuordnung zu Art 11 OECD-MA vor, *Pöllath* in Vogel/Lehner (Hrsg) *DBA-Kommentar*⁴, Art 11, Rz 64.

³² Vgl *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 151-155.

³³ Ausführlich *Schuch*, in Bertl et al (Hrsg) *Eigenkapital* (2004), 233-235.

³⁴ Umfassend zum Thema Betriebsstätte, siehe *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung (2004).

³⁵ So finden sich viele der Definitionen unter Art 3 OECD-MA – „Allgemeine Begriffsbestimmungen“. Auch aus Art 4 OECD-MA – „Ansässige Person“ lassen sich Anhaltspunkte erkennen.

verlangt.³⁶ Ebenso ist strittig, ob der Begriff der ansässigen Gesellschaft bloß an Art 4 Abs 1 OECD-MA oder auch an die Tie-breaker-Regelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA anknüpft.³⁷

Eine ausführliche Definition enthält die Quellenregel des Art 11 Abs 5 OECD-MA für Zinsen: „Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke dieser Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.“ Diese Regel kann bewirken, dass Zinsen für die Anwendung unterschiedlicher, aber gleich lautender DBA als aus unterschiedlichen Staaten stammend gelten: Zinsen, die von einem österreichischen Empfänger aus einem Forderungswertpapier bezogen werden, das eine argentinische Betriebsstätte einer französischen Gesellschaft begeben hat, gelten nach dem DBA Österreich – Frankreich³⁸ als aus Frankreich stammend und nach dem DBA Österreich – Argentinien³⁹ als aus Argentinien stammend, obwohl die Quellenregel der Zinsen-Artikel beider Abkommen Art 11 Abs 5 OECD-MA entsprechen. Gestalterisch ist dies besonders interessant, da das DBA Österreich – Frankreich das ausschließliche Besteuerungsrecht Österreich zuweist, Österreich aber auf Grund des DBA Österreich – Argentinien davon keinen Gebrauch machen kann. Nach dem zuletzt genannten DBA hat nämlich Argentinien das ausschließliche Besteuerungsrecht.⁴⁰ Wenn Argentinien dies nicht ausschöpft, kommt es zur dreifachen Nichtbesteuerung.⁴¹ An diesem Beispiel zeigt sich, dass eine sehr weit gefasste Quellendefinition – wie wir sie in Art 11 Abs 5 OECD-MA finden – in Verbindung mit der ausschließlichen Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Quellenstaat überraschende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen kann, die von den Vertragsverhandlern und den sie beratenden Finanzverwaltungen im Vorfeld kritisch überprüft werden sollten.

³⁶ Vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar⁴, Art 8, Rz 26.

³⁷ Vgl. Loukota, Der Geschäftsleitungsort im DBA-Recht, IStR 2004, 558; Haslinger, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker-Regel, SWI 2004, 245-248; Hinnekens, Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule, Intertax 2003, 315.

³⁸ DBA Österreich – Frankreich vom 26.03.1993, BGBl 1994/613.

³⁹ DBA Österreich – Argentinien vom 13.09.1979, BGBl 1983/11.

⁴⁰ Art 11 Abs 1 DBA Ö-Arg lautet: „Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen nur im erstgenannten Staat besteuert werden“.

⁴¹ In Argentinien, weil es das ihm zugeteilte Besteuerungsrecht nicht ausübt, in Österreich, weil nach dem DBA Ö-Arg Argentinien das alleinige Besteuerungsrecht hat und in Frankreich, weil das DBA Ö-F Österreich die Besteuerungsrechte ausschließlich zuteilt.

Die Anwendung des Art 12 OECD-MA setzt ebenfalls voraus, dass die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat „stammen“. Im Unterschied zu Art 11 OECD-MA findet sich dafür aber keine Definition. Diese Definition scheint auf den ersten Blick entbehrlich, da Art 12 OECD-MA ohnehin dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Allerdings gibt es auch zahlreiche bilaterale DBA, die in Abweichung von Art 12 OECD-MA ein begrenztes Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorsehen.⁴² Die Abkommensverhandler sind zwar diesbezüglich vom Vorschlag des OECD-MA abgewichen, haben dann aber oft verabsäumt zu definieren, wann die Lizenzgebühren aus dem anderen Staat stammen.⁴³ Auf Grund der unterschiedlichen anderen Quellenregelungen kommt man zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen, je nachdem welche Quellenregel man sinngemäß heranzieht: Greift man zB auf Art 10 OECD-MA zurück, wird es auf die Ansässigkeit des Schuldners ankommen. Sieht man hingegen eher Art 11 OECD-MA als die passendste Vorschrift, kann auch eine bloße Betriebsstätte eines in einem Drittstaat ansässigen Unternehmens die erforderliche Quelleneigenschaft vermitteln.

All dies bestärkt die schon bestehenden Zweifel an vielen Quellenregelungen der existierenden, dem OECD-MA nachgebildeter DBA: Zum einen sind die Quellenregelungen unterschiedlich und bewirken daher rechtspolitisch und möglicherweise auch verfassungsrechtlich fragwürdige Abgrenzungen zwischen den Verteilungsnormen der DBA.⁴⁴ Teilweise provozieren sie auch Gestaltungen, deren gesamtwirtschaftliche Sinnhaftigkeit oft nicht völlig auf der Hand liegt. Zum anderen werfen sie zahlreiche Auslegungsfragen auf, die in der Praxis zu schwierigen Problemen führen können.

Zweifellos wäre es denkbar, einzelne Quellenregeln präziser zu fassen, um die aufgezeigten Interpretationsprobleme zu beseitigen. Ebenso wären auch manche Differenzierungen vermeidbar. So könnte und sollte die in Art 19 OECD-MA enthaltene Kassenstaatsregel für Einkünfte aus einem aufrechten und früheren Dienstverhältnis gegenüber der öffentlichen

⁴² Unter vielen zB Art 12 Abs 2 DBA D – Australien weist dem Quellenstaat ein mit 10% begrenztes Besteuerungsrecht zu. In Ausnahmefällen wird dem Quellenstaat in Art 12 Abs 1 und 2 im DBA D -Brasilien sogar ein 25%iges Besteuerungsrecht zugesprochen. Für einen Überblick über alle die deutschen DBA, siehe *Pöllath*, in Vogel/Lehner (Hrsg) DBA -Kommentar⁴ (2003) Rz 29 zu Art 12.

⁴³ Die deutschen DBA enthalten inzwischen alle eine Definition des Lizenzbegriffes, obwohl diese unterschiedlich weit reichen (vgl. *Pöllath*, in: K.Vogel/Lehner, DBA -Kommentar, Art 12, Rz 81). Im österreichischen Abkommensnetz hingegen bestehen noch DBA, bei denen eine solche Definition fehlt; zB in den Lizenzenartikeln des DBA Ö-Bulgarien (Art 10), Ö-Dänemark (Art 9) und DBA Ö-Griechenland (Art 12).

⁴⁴ Siehe hierzu auch *Aigner, H.J.*, Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat, in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat (2004), 169-216..

Hand ersatzlos gestrichen werden.⁴⁵ Eine völlige Vereinheitlichung der Quellenregeln ist allerdings nicht vorstellbar. Das Betriebsstättenprinzip kann eben nicht beliebig auf alle Arten von Einkünften erweitert werden. Solange man an der Möglichkeit zur Quellenbesteuerung fest hält, wird es doch auch unterschiedlicher Quellenprinzipien bedürfen, die aber immer wieder zwangsläufig zu Abgrenzungsfragen führen.

IV. Quellensteuern und Ansässigkeitsstaat

Das Quellenprinzip ist aber auch unter einem anderen Gesichtspunkt zu hinterfragen: In der Praxis ist gerade bei Einkünften nach den Art 10, 11 und 12 das Prinzip der Quellenbesteuerung mit dem Bruttoprinzip verknüpft. In vielen Ländern herrscht die Vorstellung, dass eine wirksame Besteuerung von Steuerausländern an der Quelle nur dann vorgenommen werden kann, wenn die Steuer am Bruttobetrag der Einkünfte ansetzt. Die Abfuhr der Quellensteuer muss von dem die Entgelte Auszahlenden vorgenommen werden. Dieser ist naturgemäß nicht davon informiert, welche Aufwendungen dem Empfänger der Einkünfte im Zusammenhang mit den Zahlungen erwachsen sind. Vielfach hat der Einkünfteempfänger auch ein legitimes Geheimhaltungsinteresse daran, da sonst gegenüber dem Auszahlenden – dem Geschäftspartner des Empfängers – die Gewinnspanne transparent wird. Außerdem muss die Einbehaltung der Quellensteuer rasch gehen, sodass gar keine Zeit besteht, zu prüfen, ob und welche Aufwendungen existieren.

Die praktischen Probleme, die eine am Bruttoprinzip bemessene Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat mit sich bringt, sind schon wiederholt aufgezeigt worden:⁴⁶ Sieht nämlich der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode vor, kann auch eine recht niedrige Quellensteuer zur Unverwertbarkeit der ausländischen Steuer führen: Betragen die Einkünfte 100 und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen 90 und die Steuer im Ansässigkeitsstaat 50 %, macht der Anrechnungshöchstbetrag 5 aus. Im Falle einer 10 %igen Quellensteuer, die – berechnet vom Bruttoprinzip – im Quellenstaat 10 beträgt, ist es nicht möglich, die gesamte Steuer des Quellenstaates zu verwerten.

⁴⁵ Vgl. Lang in FS Cyrille David, Public Sector Pensions and Tax Treaty Law (2004), in Druck.

⁴⁶ Ausführlich: *Stefaner/Urtz*, Die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 277-302.

Noch problematischer ist die Situation, wenn im Ansässigkeitsstaat die Freistellung angeordnet ist, wie dies zB sehr häufig bei bestimmten Dividenden und in österreichischen DBA auch bei bestimmten Zinsen im Verhältnis zu manchen Ländern der Fall ist. Gibt es sonst keine weiteren anrechnungsfähigen Einkünfte aus dem jeweiligen Vertragsstaat, beträgt der anrechnungshöchstbetrag – mangels Besteuerung im Ansässigkeitsstaat – null.⁴⁷ Die Quellensteuer, die insbesondere dann, wenn sie am Bruttoprinzip orientiert ist, bezogen auf den tatsächlichen Gewinn sehr hoch sein kann, ist dann zur Gänze ein zusätzlicher Kostenfaktor.

V. Quellenregeln und gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten

Die Rechtsprechung des EuGH hat gezeigt, dass es zumindest innerhalb der EG nicht haltbar ist, wenn es bei der Bruttobesteuerung bleibt und auch der Empfänger der Einkünfte keine Möglichkeit hat, seine Aufwendungen abzuziehen. Im Urteil *Gerritse*⁴⁸ ging es um eine ähnliche Konstellation. Der EuGH hat klar gemacht, dass der Steuerausländer wie ein Steuerinländer behandelt werden muss.⁴⁹ Da Steuerinländer zumindest im Veranlagungsweg die Möglichkeit haben, Aufwendungen zu berücksichtigen, muss dies auch Steuerausländern aus anderen EU-Staaten offen stehen.⁵⁰

Dies bedeutet, dass die in den DBA enthaltene Ermächtigung zur Erhebung von Quellensteuer im Ergebnis oft gar nicht ausgeschöpft werden kann. Bezieht nämlich ein Steuerpflichtiger Zinsen von 100 und hat er Aufwendungen von 98, so berechtigt ein 10% iges Besteuerungsrecht in der DBA-Norm zunächst zur Erhebung einer Quellensteuer von 10. Der Steuerpflichtige muss aber aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen – wenn nämlich Inländer ebenfalls können – die Möglichkeit zur Veranlagung haben. Bei einem angenommenen Durchschnittsteuersatz von 50% beträgt die von ihm zu zahlende Steuer 1. Die Besteuerung der Differenz auf 10 kann der Fiskus gar nicht wahrnehmen.

In einem weiteren vor dem EuGH anhängigen Verfahren wird sich der EuGH mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob es nicht bereits eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit darstellt,

⁴⁷ Vgl *Lang*, Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, SWI 1995, 289-293.

⁴⁸ EuGH 12.6.2003, C-234/01, *Arnoud Gerritse ./. FA Neukölln -Nord (Gerritse)*, EuGH 2003, I-85933.

⁴⁹ Vgl Rz 53 des oben genannten Urteils.

⁵⁰ Vgl *Haarmann*, Konsequenzen aus der EU-Rechtswidrigkeit der abgeltenden Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis für eschränkt Steuerpflichtige innerhalb der Europäischen Union, IStR 2003, 559, Burgstaller/Loukota, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH Fall *Gerritse*?, SWI 2003, 244-246.

wenn bei Zahlungen an Steuerausländer eine Quellensteuer einbehalten werden muss – auch wenn es dann im Wege einer Veranlagung zur Berücksichtigung von Aufwendungen kommt –, während bei Steuerinländern von diesem Sicherungsinstrument nicht Gebrauch gemacht wird und der Gesetzgeber darauf vertraut, dass es zur Veranlagung kommt.⁵¹ Sollte der EuGH diese Differenzierung als gemeinschaftsrechtswidrig betrachten, wird die Erhebung einer Quellensteuer für die EU-Staaten noch schwieriger. Zwar eröffnet das in den DBA normierte Besteuerungsrecht des Quellenstaates auch die Möglichkeit, den Empfänger der Einkünfte bloß direkt zur Veranlagung heranzuziehen. Da dies aber praktische Schwierigkeiten aufwirft, könnte es für die EU-Staaten in Zukunft noch weniger attraktiv werden, in den DBA die Möglichkeit zur Besteuerung im Quellenstaat vorzusehen.

Zusätzlicher Sprengstoff kommt ebenfalls aus dem Gemeinschaftsrecht: Bekanntlich liegt dem EuGH auch ein Vorabentscheidungsersuchen vor, in dem es darum geht, ob im Verhältnis zu unterschiedlichen Staaten auch unterschiedliche steuerrechtliche Regelungen greifen dürfen.⁵² Die von einem holländischen Gericht aufgeworfene Frage besteht darin, ob die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts dazu zwingen, die jeweils für einen Steuerpflichtigen günstigste Regelung, die im Verhältnis zu einem Staat gilt, auch im Verhältnis zu anderen Staaten anwendbar ist. Wenn der EuGH der Meinung des Generalanwalts *Ruiz-Jarabo Colomer*⁵³ folgt, so könnte dies bedeuten, dass ein für bestimmte Einkünfte in einem DBA ausgesprochener Verzicht auf die Quellenbesteuerung – wie dies zB bei Zinsen oft der Fall ist – auch im Verhältnis zu anderen Staaten zu gewähren ist, in deren DBA an sich eine Quellensteuer vorgesehen wäre. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates wäre mit einem Schlag beseitigt. Jedenfalls müsste die im Verhältnis zu den anderen EU-Staaten günstigste Regelung gelten, allenfalls könnte auch eine noch günstigere Regelung in einem DBA mit einem Drittstaat als Vergleichsmaßstab herangezogen werden, da ja auch in einer Art Größenschluss die Auffassung vertreten werden könnte, dass ein Vorteil, der einem Drittstaatsangehörigen gewährt wird, auch EU-Bürgern zu gewähren ist.⁵⁴

⁵¹ EuGH C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, anhängig.

⁵² EuGH C-376/03, *D*, anhängig.

⁵³ Conclusions de l'avocat général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 26 octobre 2004, Affaire C-376/03 *D. contre Inspecteur van de Belastingdienst/Pariculieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*. Vor allem im Zuge der Beantwortung der zweiten Vorlagefrage beschäftigt sich der Generalanwalt ausführlich mit der Frage der Meistbegünstigung (Rz 72 bis 106). Er bestätigt, dass eine Anerkennung der Meistbegünstigung zwar weitreichende Auswirkungen auf das bilaterale DBA-Netz in Europa haben würde, doch könne dieses Argument nicht als Rechtfertigung dienen. Es wäre ja auch nicht das erste Mal, dass das Europarecht weitreichende Veränderungen des Rechtssystems der Mitgliedsstaaten bewirken würde (Rz 105).

⁵⁴ Hierzu ausführlich *Petriz/Schuch*, Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aus dem Blickwinkel der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten, in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.) Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und

VI. Quellenprinzip und Beihilfenverbot

Die Zuteilung von Besteuerungsrechten an den Quellenstaat könnte auch noch aus einem weiteren Blickwinkel problematisch sein: Gerade im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode kann die Zuweisung von Besteuerungsrechten an den Quellenstaat zur doppelten Nichtbesteuerung führen, wenn der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht nicht ausschöpft. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die durch derartige Maßnahmen entstehende Begünstigung mit dem Beihilfenverbot des Art 87 EG in Einklang zu bringen ist. Auch steuerliche Vorschriften können eine Beihilfe bewirken, wenn durch die Abweichung von einer „Normalbelastung“ ein Vorteil entsteht.⁵⁵ Weiters müssen noch eine Reihe anderer Kriterien vorliegen, wie zB jenes der Selektivität, da Beihilfen verpönt sind, „die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.“ *Sutter* hat sich mit diesen Fragen ausführlich auseinandergesetzt und dabei erläutert, dass zwar nicht die Freistellungsmethode generell dem Beihilfenverbot widersprechen wird, dass aber bestimmte Konstellationen denkbar sind, in denen dies der Fall sein könnte.⁵⁶

Die Entwicklung der Rechtsprechung ist im Fluss, sodass es zum derzeitigen Zeitpunkt nicht möglich ist, eine DBA-Freistellung als eindeutigen Verstoß gegen das Beihilfenverbot zu konstatieren.⁵⁷ Allerdings sollen illustrative Beispiele, die auch beihilfenrechtlich relevant werden könnten, erwähnt werden: So können irische Dividenden – auch wenn es sich nur um einzelne Aktien handelt – beim österreichischen Empfänger der Dividenden nach dem DBA in Österreich nicht besteuert werden. Wenn Irland sein Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt, werden bestimmte Investments – nämlich in Form von Aktien in Irland – gegenüber anderen Investments begünstigt. Ein anderes Beispiel ist die Regelung des Matching credit in verschiedenen DBA, die zu einer fiktiven Anrechnung nicht angefallener ausländischer Steuer im Ansässigkeitsstaat führt⁵⁸ und daher die vom Matching Credit erfassten Einkünfte

Quellenstaat (2004), 123-167 und *Petriz*, The differentiations caused by the distributive rules of double taxation treaties from the view of the EC fundamental freedoms (2004), Diplomarbeit WU Wien, 141 – 157.

⁵⁵ Vgl *Sutter*, Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i.S.d. Art. 87 EG?, SWI 2004, 4-5.

⁵⁶ *Sutter*, Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aus beihilfenrechtlicher Sicht, in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat (2004), 83-122.

⁵⁷ Vgl *Sutter*, Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i.S.d. Art. 87 EG?, SWI 2004, 13.

⁵⁸ *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 61-98; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 75 ff.

gegenüber vergleichbaren Einkünften aus dem Inland oder anderen Ländern bevorzugt. Sollte sich in vergleichbaren Konstellationen ein Verstoß gegen das Beihilfenverbot ergeben, wäre dies ein weiterer Grund, die Quellenbesteuerung zu überdenken.

VI. Ausblick und Würdigung

Im vorliegenden Beitrag konnten eine Reihe von Argumenten vorgebracht werden, die gegen die Zuteilung von Besteuerungsrechten an den Quellenstaat in den DBA sprechen. Dies bedeutet aber nicht, dass es der Weisheit letzter Schluss wäre, das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen. Vielmehr bestand die mir gestellte Aufgabe darin, die Quellenregeln kritisch zu analysieren. Die Beurteilung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat stand außerhalb meiner Aufgabe. Klarerweise können auch gegen die ausschließliche Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat erhebliche Bedenken vorgebracht werden, vor allem, wenn es sich um Körperschaften handelt, die ja bloß von der Rechtsordnung aufgestellte Fiktionen sind. Diese Bedenken waren aber nicht Gegenstand meines Beitrags. Erst eine Gesamtschau aller Pro- und Kontraargumente kann zu Empfehlungen führen, unter welchen Voraussetzungen in den DBA welche Einkünfte welchem Vertragsstaat zugewiesen werden sollen.

VII. Literaturverzeichnis

- Aigner, H. J. (2004), Hinzurechnungsbesteuerung und DBA-Recht, Wien.
- Aigner, H. J. (2004), Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat, in: Gassner, W., Lang, Schuch und Staringer (Hrsg.) Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat, in Druck.
- Burgstaller und Loukota, H. (2003), Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH Fall Gerritse?, SWI, S. 244 ff.
- Dautzenberg, N. (1997), Vereinbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Vertrag am Beispiel der Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte, in: Der Betrieb, S. 1354-1361.
- DBA Österreich – Frankreich vom 26.03.1993, BGBl 1994/613.
- DBA Österreich – Argentinien vom 13.09.1979, BGBl 1983/11.
- Dietvorst (1999), A euro-pension is not a European pension, in: EC Tax Review, S. 107-116.
- Double Imposition et Evasion Fiscale, Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, League of Nations Doc C.562.M.178.1928.II (1928).
- EuGH, 28.01.1992, C-204/90, Bachmann ./ Belgian State, EuGH 1992, I-249.
- EuGH 12.6.2003, C-234/01, Arnoud Gerritse ./ FA Neukölln-Nord (Gerritse), EuGH 2003, I-85933.
- EuGH C- 376/03, D, anhängig.
- EuGH C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, anhängig.
- Exel, G. (1995), Der Durchschnittssteuersatz beim Progressionsvorbehalt, in Gassner, W., Lang, M. und Lechner, E. (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien, S. 173-186.
- Gassner, W. und Konezny, G. (2003), Leistungen von Pensionskassen im DBA-Recht, in Gassner, W., Lang, M., Lechner, E., Schuch, J. und Staringer, C. (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 311-235.
- Haarmann, W. (2003), Konsequenzen aus der EU-Rechtswidrigkeit der abgeltenden Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis für beschränkt Steuerpflichtige innerhalb der Europäischen Union, IStR, S. 558-560.
- Haslinger, K. (2004), Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker-Regel, SWI, S. 245 ff.
- Hemetsberger-Koller, H. (1999), Der wirtschaftliche Hintergrund des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich- Ungarn und Preußen 1899, in Gassner, W., Hemetsberger-Koller, H., Lang, M., Sasseville J. und Vogel, K. (Hrsg.), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts, Wien, S. 13 ff.
- Hemmelrath, A. (2003), in Vogel, K (Begr.) und Lehner, M. (Hrsg.), DBA-Kommentar, 4. Aufl., München, Art 8, Rz 26.
- Hinneken, L. (2003), Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule, INTERTAX, S. 314-319.
- Jacobs, O. H. (2002), Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl., München.

- Kolb, A./Lang, M./Loukota, H./Waldburger, R./Waters, M./Wolff, U. (2002), Dienstnehmereinkünfte im DBA-Recht - Fallstudien, SWI, S. 522 ff.
- Kommentar zum OECD-Musterkommentar, Einleitung, Rz 6.
- Lang, M. (1991), Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht, Wien.
- Lang, M. (1995), Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, SWI, S. 289 ff.
- Lang, M. (1995), Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in Gassner, W., Lang, M. und Lechner, E. (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien, S. 187-205.
- Lang, M. (2002), Einführung, 2. Aufl., Wien, Rz. 196, Rz. 428 ff.
- Lang, M. (2004), Public Sector Pensions and Tax Treaty Law, in FS Cyrille David, in Druck.
- Lang, M., Aigner, H.-J., Scheuerle, U. und Stefaner, M. (Hrsg.) (2004), CFC Legislation, Wien.
- Lechner, E. (1995), Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in Gassner, W., Lang, M. und Lechner, E. (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien, S. 137-152.
- London and Mexico Model Tax Conventions von 1946, League of Nations Doc C.88.M.88.1946.II.A.
- Loukota, H. (2004), Der Geschäftsleitungsort im DBA-Recht, IStR, S. 558-564.
- Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion aus 1943, League of Nations Doc C.2.M.2.1945.II.A.
- Nowotny, C. (2004), Betriebstättengewinnermittlung, Wien.
- Perstel, R. (2002), Freistellungsmethode und innerstaatliche Einkommensermittlung, in Wimpissinger, C. und Sutter, F. P. (Hrsg.), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 127.
- Petritz M. (2004), The differentiations caused by the distributive rules of double taxation treaties from the view of the EC fundamental freedoms, Diplomarbeit WU Wien, S. 141 ff.
- Petritz M. /Schuch J. (2004), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aus dem Blickwinkel der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten, in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat, in Druck.
- Pöllath, R. (2003), in Vogel, K. (Begr.) und Lehner, M. (Hrsg.), DBA-Kommentar, 4. Aufl., München.
- Prokisch, R. (2003), in Vogel, K. (Begr.) und Lehner, M. (Hrsg.) DBA Kommentar, 4. Aufl., München.
- Schlussanträge des Generalanwalts Dámao Ruiz-Jarabo Colomer vom 26. Oktober 2004, Rs C-376/03, D. gegen Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, abrufbar unter www.curia.eu.int
- Schuch, J. (2004), Hybride Finanzierungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Bertl et al (Hrsg.) Eigenkapital– Finanzierung, Bilanzierung, Besteuerung, Reporting, Wien, S. 217ff.

- Stefaner, M. /Urtz, C. (2004), Die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, in Gassner, W., Lang, M., Lechner, E., Schuch, J. und Staringer, C. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 277 ff.
- Sutter, F. (2004), Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i.S.d. Art. 87 EG?, SWI.
- Sutter, F. (2004), Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aus beihilfenrechtlicher Sicht, in Gassner, W. / Lang, M. / Schuch, J. / Staringer, C. (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat, in Druck.
- Terra, B. und Wattel, P. (2001), European Tax Law, 3. Aufl., S. 153 ff.
- Toifl, G. (2003), Pensionen im DBA-Recht, in Gassner, W., Lang, M., Lechner, E., Schuch, J. und Staringer, C. (Hrsg.) Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 287-309.
- Vogel, K. (1988), Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments, INTERTAX, S. 216-229.
- Tumpel, M. (1995), Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in Gassner, W., Lang, M. und Lechner, E. (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien, S. 61-98.
- Weerepas, M. J. G. A. M. (2000), Taxation of pensions in Europe: a summary of the report of the Committee on International Pensions, EC Tax Review, S. 172-187.
- Widhalm, C. (1995), Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in Gassner, W., Lang, M. und Lechner, E. (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien, S. 153-171.
- Wimpissinger, C. und Sutter, F. P. (Hrsg.) (2002), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien.
- Wöber, H. (2002), Der Progressionsvorbehalt, in Wimpissinger, C. und Sutter, F. P. (Hrsg.), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 155-179.